

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **29599 C**
Inscrit le 12 décembre 2011

Audience publique du 22 mars 2012

**Appel formé par
les époux et,
contre un jugement du tribunal administratif du 3 novembre 2011
(n°27352 du rôle)
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 29599C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 12 décembre 2011 par Maître Georges PIERRET, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de Monsieur et de son épouse, Madame, demeurant ensemble à L-..., contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 3 novembre 2011 suite à leur recours tendant à la réformation d'une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions directes résultant du silence gardé par ce dernier à la suite d'une demande de remise gracieuse introduite par eux auprès de ce même directeur en date du 7 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 10 janvier 2012 par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposée au greffe de la Cour administrative le 10 février 2012 en nom et pour compte des appelants ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport et Maître Pierre MEDINGER, en remplacement de Maître Georges PIERRET, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 15 mars 2012.

Le 25 février 2009, le bureau d'imposition de ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame, imposés collectivement, un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007.

Le 19 août 2009, ce même bureau émit à l'égard des époux ...-... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008.

Par une lettre de leur mandataire du 7 décembre 2009, les époux ...-... saisirent le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », d'une demande de remise gracieuse pour les impositions concernant lesdites années 2007 et 2008.

N'ayant pas reçu de réponse à cette demande de remise gracieuse, les époux ...-... introduisirent, par requête déposée le 6 octobre 2010, auprès du tribunal administratif un recours tendant à la réformation de la décision implicite de rejet du directeur résultant du silence prolongé gardé par lui à la suite de la susdite demande de remise gracieuse.

Par jugement du 3 novembre 2011, le tribunal administratif reçut le recours en réformation en la forme, le déclara non fondé et condamna les demandeurs aux frais.

Pour rejeter le recours, les premiers juges retinrent entre autres que la demande de remise gracieuse des demandeurs tendait à voir remettre en cause la légalité de la fixation de l'impôt sur le revenu pour les années 2007 et 2008, alors que les contestations ayant trait à la légalité de l'impôt n'étaient admissibles que dans le cadre d'une réclamation auprès du directeur de l'administration des contributions directes à l'encontre des bulletins de l'impôt critiqués.

Le 12 décembre 2011, les époux ...-... ont régulièrement interjeté appel contre le jugement du 3 novembre 2011.

Ils font exposer que lorsqu'il fut en fonction à l'... à ..., ci-après dénommée « ... », Monsieur ... aurait vu sa rémunération brute grevée d'une contribution dénommée « *staff assessment* », assimilable à un impôt national sur le revenu, et prélevée à la source sans déduction préalable des cotisations du personnel pour être versée au fond de retraite constitué auprès de la Caisse commune des pensions du personnel de ..., ci-après dénommée « ... ».

Ainsi, dans la mesure où les cotisations des fonctionnaires à la ... interviendraient pour un tiers dans la constitution de la pension, il faudrait conclure qu'en soumettant l'intégralité de la pension de retraite du sieur ... à l'impôt sur le revenu à Luxembourg, celui-ci souffrirait une double imposition sur un tiers du montant de sa retraite.

Sur ce, les appelants reprochent aux premiers juges d'avoir considéré qu'ils mettaient en cause la légalité de l'impôt sur le revenu pour les années 2007 et 2008 et ils soutiennent qu'en l'absence de texte de loi luxembourgeois prévoyant une exemption, même partielle, des pensions ou rentes versées par l'..., ils auraient sciemment ne pas remis en cause la légalité de l'impôt fixé.

Au contraire, leur recours tendrait à faire constater que le contribuable ... souffrirait une imposition inique, propre à une situation que le législateur n'a pas réglementée, et pour laquelle il demande une remise gracieuse.

Ils ajoutent que la double imposition soufferte sur un tiers de la pension de retraite de Monsieur ... constituerait une rigueur objective non voulue par le législateur.

Ensuite, ils soutiennent que l'Etat de résidence fiscale du bénéficiaire de la pension de retraite devrait garantir que toutes les doubles impositions soient évitées et que le fait d'y manquer constituerait une violation du principe de justice fiscale « *non bis in idem* ».

Dans ce contexte, ils font valoir que la CJUE, dans des arrêts « ... » (aff. ... c/ Commission de vérification en matière fiscale de ..., affaire C-136/00, arrêt de la Cour 5^{ème} chambre du 3 octobre 2002) et «...» (aff. ... cl ..., affaire C-422/01, arrêt de la Cour 5^{ème} chambre du 26 juin 2003), aurait eu l'occasion de rappeler la signification du principe de « *cohérence fiscale* », laquelle impliquerait une corrélation rigoureuse entre la déductibilité des cotisations et l'imposition des pensions.

Ensuite, ils estiment que l'article 59 « *du Traité CE (devenu, après modification, article 49 CE)* » devrait être interprété en ce sens qu'il s'opposerait à ce qu'une réglementation fiscale d'un Etat membre restreigne la faculté de déduire aux fins de l'impôt sur le revenu des cotisations d'assurance retraite versées à des prestataires de pensions établis dans d'autres Etats membres, au risque de briser les principes de libre circulation des personnes et des capitaux.

Enfin, les appelants concluent en outre, en ordre subsidiaire, à voir désigner un expert calculateur, avec la mission plus amplement détaillée « *de déterminer le pourcentage de la retraite perçue par le sieur ... qui souffrirait une double imposition lors de sa perception à Luxembourg, en considération de la contribution directe payée par le même fonctionnaire à la ... lorsqu'il fut en activité, elle-même*

préalablement imposée conformément à la Résolution ... (III) A, B, C et D de l'Assemblée générale de... du... ».

En termes de réplique, ils soutiennent encore que la voie gracieuse aurait pour objet d'assurer l'égalité des citoyens devant l'impôt, égalité qu'elle estime mise en cause, au motif que d'autres bénéficiaires de pensions retraite ne souffriraient pas de doubles impositions.

Les appelants ajoutent finalement que d'autres pays membres de l'UE, notamment le Danemark, la Suède et l'Espagne, reconnaîtraient l'existence d'un problème de double imposition et prévoiraient des remèdes.

Au vu du libellé de la motivation de la demande de remise gracieuse, ensemble celui des moyens de réformation soulevés en cause, la Cour doit constater que contrairement à ce que font soutenir les appelants, l'objet de leur recours s'analyse en substance en une contestation ayant trait à la légalité de la fixation de l'impôt, laquelle dépasse le cadre strict d'une demande de remise gracieuse.

En effet, aux termes du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit *« dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable »*.

Ainsi, une demande de remise gracieuse s'analyse exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette. La fonction de la remise en équité ne saurait être d'abolir les délais pour exercer un droit (trib. adm. 17 octobre 2001, n° 13099 du rôle, Pas. adm. 2011, n° 403 et autres références y citées).

Or, bien qu'en affirmant le contraire, c'est-à-dire en soutenant se mouvoir dans les limites d'un argumentaire ayant trait à un cas de rigueur objective non voulu par le législateur, force est de constater que l'objet du recours tend en réalité à voir remettre en question la légalité de la fixation de l'impôt.

En effet, les moyens ayant trait à des prétendues violations de l'« *article 59 du Traité CE (devenu, après modification, article 49 CE* » ou du principe « *non bis in idem* », expressément soulevés par les appelants, voire le reproche de ce que la base d'imposition retenue dans les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008 violerait la règle de l'exonération des traitements et émoluments versés par l'..., sous-tendant, indirectement, mais nécessairement, l'argumentaire ayant trait à une double imposition prohibée des appelants, ne sont autres que des contestations de la légalité de la fixation de l'impôt appelant la Cour à faire un contrôle virtuel du bien-fondé de l'imposition, mais non pas des considérations tendant à refléter une iniquité de l'obligation de régler la dette fiscale.

Or, pareilles contestations de la légalité de l'impôt ne sauraient être utilement accueillies pour fonder une quelconque rigueur objective.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'appel laisse d'être fondé et qu'il y a lieu de confirmer le jugement entrepris.

Au vu de l'issue du litige, la demande des appelants en allocation d'une indemnité de procédure est à rejeter.

Par ces motifs,

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel en la forme ;

le dit non fondé et en déboute ;

partant confirme le jugement entrepris ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par les appelants pour manquer de fondement ;

condamne les appelants aux frais de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY

s. MAY

s. CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original.

Luxembourg, le 22 mars 2012

Le greffier en chef de la Cour administrative